

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 24991C

Inscrit le 3 novembre 2008

Audience publique du 30 juin 2009

**Appel formé par
la société anonyme ..., ...
contre
un jugement du tribunal administratif du 2 octobre 2008 (n° 23861 du rôle)
dans un litige l'opposant au bureau d'imposition Sociétés 2
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 24991C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 3 novembre 2008 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., ayant son siège social à ... immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 2 octobre 2008, par lequel ledit tribunal a reçu en la forme, et déclaré partiellement fondé son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2005, émis le 28 février 2007 par le bureau d'imposition Sociétés 2 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 1^{er} décembre 2008 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 19 décembre 2008 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société anonyme ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc DAUBENFELD, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 février 2009.

Dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2005, déposée en date du 22 décembre 2006, la société anonyme ..., ci-après dénommée « la société ... », fit état d'un bénéfice net provenant de la vente de terrains à bâtir de 237.872,57 € et demanda le bénéfice de l'exemption de 25 % du bénéfice ainsi réalisé suivant la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation, désignée ci-après par la « loi du 30 juillet 2002 ».

Par lettre du 29 décembre 2006, le bureau d'imposition Sociétés 2 de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », adressa à la société ..., conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », les copies du projet d'imposition en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tout en l'invitant à formuler ses objections éventuelles avant le 19 janvier 2007. Le projet d'imposition pour l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2005 comporta entre autres l'information suivante :

« L'aliénation de terrains sur lesquels a débuté la construction d'un immeuble ne donne pas droit à l'exemption de 25% ».

Par lettre de son mandataire du 18 janvier 2007, la société ... sollicite du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », une prise de position au sujet du problème de l'application de la circulaire L.I.R. n° 99ter/2 du 7 mars 2003, excluant, en cas de construction d'immeubles à plusieurs appartements, les aliénations de terrains sur lesquels a débuté la construction d'un tel immeuble de l'exemption de 25 % du bénéfice. Le même jour, la société ... informa le bureau d'imposition qu'elle allait attendre la réponse du directeur avant de formuler éventuellement des objections à l'encontre du projet d'imposition.

Dans sa lettre de réponse du 14 février 2007 à l'adresse du mandataire de la société ..., le directeur prit position comme suit :

« Maître,

Par votre lettre sous rubrique vous me soumettez un problème en relation avec les dispositions de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002 relative aux mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation.

L'article en question se réfère à l'aliénation de terrains à bâtir, définissant ainsi les terrains visés d'après leur destination. De façon générale, je suis d'avis que le fait de considérer la vente de parties de terrains à bâtir sous forme de cession de millièmes de terrain à plusieurs clients comme conforme à la loi, est déjà une interprétation large de l'expression « aliénation de la pleine propriété de terrains à bâtir ».

Un élargissement par voie interprétative de la définition des terrains à bâtir aux terrains en voie de construction et éventuellement à la partie terrain des terrains bâtis ne serait pas conforme à la loi. (...) ».

En date du 28 février 2007, le bureau d'imposition émit à l'encontre de la société ... le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2005. Ledit bulletin d'impôt comporta notamment l'indication suivante quant aux différences par rapport à la déclaration soumise : « ... *L'aliénation de terrains sur lesquels a débuté la construction d'un immeuble ne donne pas droit à l'exemption de 25% (voir également courrier du 14.2.2007 du directeur des contributions ...)* ».

A l'encontre de ce bulletin, la société ... fit introduire, par lettre de son mandataire du 26 avril 2007, une réclamation auprès du directeur.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur, la société ... saisit, par requête déposée le 20 décembre 2007, le tribunal administratif d'un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2005, émis le 28 février 2007.

A travers un jugement du 2 octobre 2008, le tribunal administratif déclara le recours en annulation irrecevable, reçut le recours en réformation en la forme et, au fond, le déclara justifié en ce qui concernait la seule cession d'un terrain à bâtir sis à ..., suivant acte de vente notarié du 21 janvier 2005, mais le rejeta comme non fondé pour le surplus. Le tribunal définit la question qui se posait à lui comme étant celle de savoir ce que la loi du 30 juillet 2002, à travers son article 3, alinéa 3, entendait exactement par « *terrain à bâtir* » et il estima en substance que, dans la mesure où ni l'article 3, ni aucune autre disposition de la loi du 30 juillet 2002 ne précisait ce qu'il y avait lieu d'entendre par la notion de « *terrain à bâtir* », celle-ci devait être comprise en son sens usuel, d'après sa destination, comme visant les terrains constructibles et partant vierges de toute construction. Le tribunal en déduisit que la thèse de la partie demanderesse, selon laquelle une parcelle de terrain, sur laquelle les travaux de construction ont seulement débuté sans pour autant être achevés, devait être considérée comme un terrain à bâtir au sens de la loi du 30 juillet 2002, n'était pas exacte et que les ventes d'immeubles à plusieurs appartements en l'état futur d'achèvement ne rentraient pas non plus dans les prévisions de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002, étant donné que ces ventes n'avaient pas pour objet la vente de terrains à bâtir, mais la vente d'immeubles à construire en l'état futur d'achèvement, la cession d'une quote-part indivise de terrain n'étant qu'accessoire à ladite vente.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 3 novembre 2008, la société ... a fait relever appel de ce jugement du 2 octobre 2008.

Le délégué du gouvernement soulève le moyen d'irrecevabilité de l'appel tiré du non-respect de l'article 41 (1) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives au motif que, contrairement à l'exigence prévue par cette disposition de l'objet de l'appel nécessairement confiné à l'annulation ou la réformation du jugement de première instance sans pouvoir viser uniquement la décision administrative ayant fait l'objet du recours initial, la requête d'appel déposée pour compte de la société ... manquerait de clarté en se limitant à la demande de dire qu'il y a lieu de réformer, sinon annuler les bulletins contestés. Il ajoute que seule la décision visée au dispositif de la requête serait utilement attaquée et que les termes employés par un professionnel de la postulation devraient être appliqués à la lettre.

S'il est vrai que le dispositif de la requête d'appel déposée le 3 novembre 2008 formule la demande de « *dire qu'il y a lieu de réformer sinon annuler les bulletins contestés en fonction des éléments détaillés dans la présente requête d'appel* », il n'en reste qu'il est précisé dès le début de cette requête que l'appel est dirigé contre le jugement prévisé du 2 octobre 2008 ayant statué sur son recours dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2005. Par voie de conséquence, il est clair que la requête d'appel doit être comprise en ce sens qu'elle est dirigée contre le jugement du 2 octobre 2008 et qu'elle en demande la réformation dans le sens de voir dire que les bulletins litigieux devront encourir la réformation sinon l'annulation suivant la demande afférente de l'appelante. Il s'ensuit que la requête est conforme à l'article 41 (1) de la loi susvisée du 21 juin 1999 en ce qu'elle précise le jugement contre lequel l'appel est interjeté et les prétentions de la partie appelante et que le moyen d'irrecevabilité du délégué du gouvernement est à rejeter.

L'appel est recevable pour avoir été, pour le surplus, introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son appel, la société ... critique le tribunal pour avoir retenu que l'exonération prévue par l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002, d'une part, ne s'applique pas à une vente en état futur d'achèvement et, d'autre part, s'applique dans les autres cas seulement en cas de vente du terrain nu sans construction existante. Elle conteste plus particulièrement la motivation du tribunal suivant laquelle la notion de terrain à bâtir, en l'absence de définition fournie par la loi du 30 juillet 2002 même, doit être entendue dans son sens premier ou usuel et elle estime que la question du contenu à attribuer aux notions utilisées par le législateur fiscal devrait faire l'objet de réponses plus nuancées au motif que le droit fiscal, « *au fil de sa jeune histoire* », aurait développé ses propres notions qui pourraient dévier de celles du droit privé et du sens usuel des termes. Ainsi, en présence d'une notion sans définition propre et sans renvoi exprès au droit civil, il faudrait déterminer la situation économique par rapport aux buts recherchés par la loi et la notion en cause devrait être interprétée dans le sens lui conféré par le droit civil seulement si ce renvoi était dans l'intention du législateur ou, en cas de doute, si la solution en découlant ne se heurte pas aux principes du droit fiscal. Or, le droit fiscal connaîtrait les notions de terrains et d'immeubles telles que précisées par la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs, appelée « *Bewertungsgesetz* », en abrégé « *BewG* », lesquelles seraient appliquées également en matière d'impôt sur le revenu à défaut de définitions propres à ce dernier impôt. Ainsi, un immeuble serait ou bien un terrain ou bien un immeuble bâti et cette dernière notion viserait seulement une construction fermée vers l'extérieur, offrant une protection contre les intempéries et permettant le séjour de personnes, de manière qu'à tout stade antérieur de la réalisation d'un immeuble, on se trouverait en présence non pas encore d'un immeuble bâti, mais d'un terrain. Par voie de conséquence, et contrairement à la position défendue par le directeur et le tribunal, la notion de terrain en droit fiscal ne serait pas incompatible avec l'existence de constructions, mais resterait acquise même en cas de construction en cours jusqu'à ce que celle-ci réponde aux exigences ci-dessus.

L'appelante critique le tribunal pour avoir retenu l'absence d'un non-respect du principe de bonne foi par le directeur au motif que le courrier directorial du 14 février 2007 devrait être compris en ce sens que l'aliénation de millièmes de terrains à bâtir serait couverte par l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002, seules les cessions de terrains avec constructions n'étant pas couvertes, et que le non-respect du principe de bonne foi proviendrait de ce que l'administration n'aurait pas eu cette approche restrictive dans le passé dans la mesure où pour l'année 2003 elle aurait accepté d'appliquer l'exemption d'impôt aux ventes en état futur d'achèvement par elle effectuées. Outre, le fait que cette

interprétation de la loi du 30 juillet 2002 aurait eu des conséquences dommageables pour elle, l'appelante considère qu'elle aurait l'effet négatif d'inciter les promoteurs à retarder le début de la construction de résidences jusqu'au moment où tous les appartements sont vendus, de sorte à retarder la mise à disposition de nouveaux logements.

L'appelante épingle encore le fait que l'Etat s'est emparé dans son argumentation devant le tribunal administratif de la loi du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes en contestant la référence à un projet de loi postérieur pour résoudre un litige sous la législation applicable à l'année 2005 et en relevant que les documents parlementaires relatifs à cette loi confirmeraient que les immeubles en construction continueraient à être évalués comme terrains à bâtir jusqu'à l'achèvement de la construction.

Par la suite, l'appelante reproche au tribunal une méconnaissance du système des ventes en l'état futur d'achèvement pour avoir admis que dans le cadre d'un tel contrat, la cession du terrain ne serait que l'accessoire de la vente de l'immeuble à construire. Elle considère par contre, en renvoyant à la définition de l'article 1601-3 du Code civil, qu'un tel contrat se résume à la combinaison d'une vente de terrain avec un contrat de construction d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble par le vendeur et que le terrain serait l'élément essentiel dans un tel contrat dans la mesure où *« dans la situation actuelle du marché c'est le terrain qui est difficile à trouver, non pas l'entrepreneur qui construit »*. Elle ajoute que l'inclusion dans le champ de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002 des ventes en état futur d'achèvement serait conforme à la volonté du législateur d'augmenter à courte échéance l'offre de logements. L'appelante ajoute la remarque générale que l'administration des Contributions *« semble avoir des réticences à appliquer la loi du 30 juillet 2002 à l'égard des professionnels de l'immobilier »*, vu qu'elle considérerait déjà comme une interprétation large l'applicabilité de l'article 3 de ladite loi aux sociétés de capitaux alors même qu'elle est expressément prévue au paragraphe dudit article.

Finalement, l'appelante réitère son moyen de non-conformité au principe d'égalité devant la loi consacré par l'article 10bis de la Constitution en précisant que, contrairement à l'interprétation faite par le tribunal, ce moyen ne viserait pas une discrimination par rapport aux autres collectivités visées par l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002, mais qu'il soulèverait la question si la vente d'un terrain entièrement vierge par une entreprise et la vente d'un terrain qui *« a connu des excavations et une première rangée de briques »* par une autre entreprise devraient être qualifiées de comparables ou si elles présentent des différences d'une telle importance qu'une exemption fiscale peut être accordée dans le premier cas et refusée dans le second. L'appelante estime que même en admettant une différence entre ces deux ventes, la différenciation du traitement fiscal devrait être proportionnée aux différences réelles et que le refus total de l'exemption en cas de vente en état futur d'achèvement au moment où la construction est déjà entamée ne serait pas raisonnable. La société ... épingle en outre la discrimination découlant d'une telle interprétation de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002 à l'égard des entreprises intégrées en ce que l'exemption s'appliquerait en cas de vente du terrain par une société d'un groupe et la réalisation de la construction par une autre société du même groupe, mais serait refusée si une même société cumulait la qualité de vendeur du terrain et de constructeur de l'immeuble.

L'article 3 de la loi du 30 juillet 2002 dispose comme suit :

« (1) Pour les années d'imposition visées à l'article 1er, les contribuables qui ne remplissent pas toutes les conditions de l'article 1er, alinéas 1 et 2 et qui réalisent lors de l'aliénation de la pleine propriété de terrains à bâtir situés dans une zone d'habitation un bénéfice rentrant dans une des trois premières catégories de revenus de l'article 10 de la loi

concernant l'impôt sur le revenu, peuvent bénéficier, sur demande, d'une exemption de 25 pour cent du bénéfice provenant de cette aliénation.

(2) Le bénéfice au sens de l'alinéa 1er est constitué par la différence entre le prix de réalisation, diminué des frais de réalisation et de la valeur comptable du terrain aliéné.

(3) Les dispositions des alinéas précédents sont d'application correspondante, si des contribuables au sens de l'article 159 de la loi concernant l'impôt sur le revenu et des organismes collectifs non résidents réalisent des revenus au sens des articles 99bis et 99ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu lors de l'aliénation de la pleine propriété de terrains à bâtir situés dans une zone d'habitation ».

La Cour est amenée à constater, à l'instar du tribunal, que la question soulevée par le recours sous analyse est en substance celle de savoir si une vente en état futur d'achèvement, comprenant une fraction d'un terrain à bâtir, rentre dans la notion d'une « *aliénation de la pleine propriété de terrains à bâtir* » telle qu'inscrite à l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002.

Force est de rappeler que du moins en matière d'impôts directs, la loi du 30 juillet 2002 a instauré à travers ses articles 1^{er} à 3 un régime temporaire d'imposition de certains revenus qui, tout en étant greffé sur la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », prévoit par rapport à celle-ci des avantages en faveur de certaines opérations immobilières dans le but d'« *encourager la mise sur le marché de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation* ». Ainsi, la loi du 30 juillet 2002 distingue entre les aliénations de terrains à bâtir destinées à mettre ces terrains sur le marché en vue d'être construits par autrui et les aliénations de terrains à bâtir dans le cadre de la valorisation effective, par la construction d'immeubles, de terrains déjà mis sur le marché pour favoriser fiscalement la première catégorie d'aliénations en vue d'augmenter l'offre de terrains constructibles. Dans la mesure où de la sorte seules certaines opérations immobilières régies par la LIR font l'objet des mesures prévues par la loi du 30 juillet 2002, les notions utilisées dans le cadre de l'application de la LIR ne peuvent trouver application dans le cadre de la loi du 30 juillet 2002 que pour autant qu'il existe une correspondance entre elles. Or, la notion de « *terrain à bâtir* » est étrangère à la LIR elle-même et les notions de terrains et d'immeubles définies par les §§ 50 à 53 BewG et leurs dispositions d'exécution ne peuvent pas être considérées comme y correspondant, étant donné qu'elles distinguent les terrains selon l'élément matériel de l'existence ou de l'absence d'une construction finie ou en cours sur le terrain en question sans tenir compte de l'élément spécifique inhérent à la notion de « *terrain à bâtir* », à savoir la destination à recevoir une construction. L'argumentation de l'appelante tendant à l'application des notions de terrain et d'immeuble propres au droit fiscal et concrétisées à travers les §§ 50 à 53 BewG laisse partant d'être justifiée.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que le tribunal a décidé que la notion de « *terrain à bâtir* » ne doit pas être interprétée par application des §§ 50 à 53 BewG et de ses dispositions d'exécution, mais qu'elle revêt un sens propre à la loi du 30 juillet 2002 et qu'en l'absence de définition dans le texte de la loi du 30 juillet 2002 et d'autres précisions dans les travaux parlementaires, cette notion doit être comprise en son sens usuel, d'après sa destination.

La Cour se rallie encore à l'analyse du tribunal que la notion de « *terrain à bâtir* » vise les terrains constructibles et partant vierges de toute construction, étant donné que les termes « *à bâtir* » impliquent la destination à recevoir une construction dans le futur et donc nécessairement l'absence d'une construction ne fut-ce qu'entamée au moment considéré.

Il en découle en premier lieu que le bénéfice de l'exemption prévue par l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002 est exclu à partir du moment où une construction est entamée sur le terrain en question.

La même conclusion emporte qu'au titre des terrains à bâtir visés par ledit article 3 les ventes en état futur d'achèvement se trouvent également exclues, étant donné qu'en prévoyant au-delà de l'aliénation d'une fraction d'un terrain à bâtir la construction d'un immeuble, elles n'opèrent plus une mise sur le marché d'un terrain destiné à la construction, mais comportent par définition un ajout au terrain à bâtir déjà mis sur le marché.

Quant au reproche de l'appelante tenant au non-respect du principe de bonne foi découlant de ce que l'administration n'aurait eu l'approche restrictive d'exclure les ventes en état futur d'achèvement dans le passé dans la mesure où pour l'année d'imposition 2003 elle aurait accepté d'appliquer l'exemption d'impôt aux ventes en état futur d'achèvement par elle effectuées, il convient de rappeler qu'aucun principe de droit n'interdit à l'administration de revenir sur une simple pratique suivie lors de l'imposition d'exercices antérieurs, si à la suite d'un réexamen des dispositions légales elle a acquis la conviction qu'elle doit procéder à une application différente des textes, de manière qu'un revirement de pratique fiscale intervenu dans ces conditions ne peut être considéré, ainsi que le soutient l'appelante, comme contraire à la bonne foi devant régir les relations entre parties (cf. Conseil d'Etat 8 juillet 1959, Le Foyer, n° 5518).

Finalement, le moyen de l'appelante relatif à la non-conformité au principe d'égalité devant la loi consacré par l'article 10bis de la Constitution est à rejeter comme dénué de fondement conformément à l'article 6, alinéa 2, b) de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour Constitutionnelle. En effet, au vœu de la jurisprudence de la Cour Constitutionnelle, le législateur peut, sans violer le principe constitutionnel de l'égalité, soumettre certaines catégories de personnes à des régimes légaux différents à condition que la différence instituée procède de disparités objectives, qu'elle soit rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but (cf. Cour Const. 12 décembre 2008, n° 47/08, Mémorial A 2008, n° 197). Or, la distinction ci-dessus visée par la loi du 30 juillet 2002 entre les aliénations de terrains à bâtir destinées à mettre ces terrains sur le marché en vue d'être construits par autrui et les aliénations de terrains à bâtir dans le cadre de la valorisation effective, par la construction d'immeubles, de terrains déjà mis sur le marché doit être considérée comme différence objective autorisant le législateur à prévoir des mesures fiscales spécifiques en faveur de la première catégorie au vu de la situation constatée sur le marché immobilier au Luxembourg. Ce dernier moyen de l'appelante est partant également à rejeter.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel n'est justifié en aucun de ses moyens et est partant à rejeter.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 3 novembre 2008 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 2 octobre 2008,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 30 juin 2009 au local ordinaire des audiences de la
Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS

s.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative